

Laikina versija

TEISINGUMO TEISMO (trečioji kolegija) SPRENDIMAS

2024 m. kovo 7 d.(*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Apmokestinimas – Bendra pridėtinės vertės mokesčio (PVM) sistema – Direktyva 2006/112/EB – Teisė PVM atskaitai – Tikrinamo subjekto sūvoka – Mokesčių neutralumo principas – Proporciningumo principas – Veiklos nevykdanti bendrovė – Nacionalinės teisės nuostatos, pagal kurias nesuteikiama teisė PVM atskaitai, grąžinimui ar įskaitymui“

Byloje C-341/22

dėl *Corte suprema di cassazione* (Kasacinis Teismas, Italija) 2022 m. gegužės 19 d. nutartimi, kuri Teisingumo Teismas gavo 2022 m. gegužės 25 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Feudi di San Gregorio Aziende Agricole SpA

prieš

Agenzia delle Entrate

TEISINGUMO TEISMAS (trečioji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas K. Jürimäe, trečiosios kolegijos teisėjo pareigas einantis Teisingumo Teismo pirmininkas K. Lenaerts, teisėjai N. Piçarra, N. Jääskinen (pranešėjas) ir M. Gavalec,

generalinis advokatas A. M. Collins,

posėdžio sekretorė C. Di Bella, administratorė,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2023 m. birželio 14 d. posėdžiui,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- *Feudi di San Gregorio Aziende Agricole SpA*, atstovaujamos *avvocata* R. Nicastro,
- Italijos vyriausybės, atstovaujamos G. Palmieri, padedamos *avvocati dello Stato* D. G. Pintus, P. Pucciariello ir F. Urbani Neri,
- Europos Komisijos, atstovaujamos A. Armenia, F. Moro ir P. Rossi,

susipažinęs su 2023 m. rugsėjo 28 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

Sprendimas

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos

direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1; toliau – PVM direktyva) 9 straipsnio 1 dalies ir 167 straipsnio, taip pat pridėtinės vertės mokesčio (PVM) neutralumo, proporcingumo, teisėtumo, apsaugos ir teisinio saugumo principų išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Feudi di San Gregorio Aziende Agricole Spa* (toliau – bendrovė *Feudi*) ir *Agenzia delle Entrate* (mokesčių administratorius, Italija; toliau – mokesčių institucija) ginčą dėl pasinaudojimo teise į PVM atskaitą.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 Šios direktyvos 9 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Apmokestinamasis asmuo“ – asmuo, kuris savarankiškai bet kurioje vietoje vykdo ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į tos veiklos tikslą ar rezultatą.

„Ekonominė veikla“ – gamintojų, prekybininkų ar paslaugas teikiančių asmenų veikla, įskaitant kasybą bei žemės ūkio veiklą ir laisvųjų profesijų veiklą. Visų pirma ekonomine veikla laikomas materialiojo ar nematerialiojo turto naudojimas siekiant gauti nuolatinių pajamų.“

4 Šios direktyvos 63 straipsnyje numatyta:

„Apmokestinimo momentas įvyksta ir prievolė apskaituoti PVM atsiranda atlikus prekių tiekimą ar paslaugų teikimą.“

5 Šios direktyvos 167 straipsnyje nustatyta:

„Teisė į atskaitą atsiranda, atsiradus prievolei apskaituoti atskaitytiną PVM.“

6 Direktyvos 168 straipsnio a punktas išdėstyta taip:

„Jeigu prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamasis asmuo turi turėti valstybėje narėje, kurioje jis vykdo šiuos sandorius, teisę iš PVM, kurį sumokėti jam tenka prievolė, atskaityti:

a) mokėtiną ar sumokėtą PVM toje valstybėje narėje už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, kurį jam atliko ar turi atlikti kitas apmokestinamasis asmuo.“

7 PVM direktyvos 273 straipsnyje nurodyta:

„Valstybės narės gali nustatyti kitas prievoles, kurias jos laiko būtinais siekiant užtikrinti, kad būtų tinkamai renkamas PVM ir užkertamas kelias sukčiavimui, atsižvelgdamos į reikalavimų vienodai traktuoti apmokestinamųjų asmenų vykdomus nacionalinius sandorius ir sandorius tarp valstybių narių, tačiau dėl šių prievolių prekyboje tarp valstybių narių neturi atsirasti su sienų kirtimu susijusių formalumų.“

<...>“

Italijos teisė

8 1994 m. gruodžio 23 d. *legge n. 724 – Misure di razionalizzazione della finanza pubblica* (1994 m. gruodžio 23 d. įstatymas Nr. 724 – Viešųjų finansų racionalizavimo priemonės (GURI, Nr. 174, paprastasis priedas, 1994 m. gruodžio 30 d.) (toliau – įstatymas Nr. 724/1994) 30

straipsnyje „Priedangos bendrovės. Vertybinių popierių vertinimas“ (redakcija, taikytina pagrindinėje byloje) nustatyta:

„1. Šio straipsnio tikslais, jeigu nerodyta kitaip, akcinės bendrovės, komanditinės akcinės bendrovės, ribotos atsakomybės bendrovės, tikrosios ir komanditinės kinės bendrijos, taip pat bet kokios rėšies bendrovės ir kiti subjektai nerezidentai, turintys nuolatinį buvimo valstybės teritorijoje, laikomi nevykdančiais veiklos, jeigu bendra pajamų, atsargų padidėjimo ir grynąjį pajamų sumą, išskyrus pelno (nuostolio) ataskaitoje, jeigu tai privaloma, nurodytą pagauti, nesiekia sumų, gautų taikant toliau nurodytus procentinius dydžius:

<...>

4. Veiklos nevykdančią bendrovę ir kitą subjektą kredito skirtumo, turimo pagal pateiktą PVM deklaraciją, neleidžiama susigrąžinti, jis negali būti įskaitomas <...> ar perleidžiamas <...>. Jeigu per tris mokestinius laikotarpius iš eilės veiklos nevykdanti bendrovė arba kitas subjektas nevykdo PVM apmokestinamų sandorių už sumą, ne mažesnę, nei gaunama pritaikius 1 dalyje nurodytą procentinį dydį, kredito skirtumo negalima perkelti, siekiant tarpusavyje įskaityti su kitais mokestiniais laikotarpiais mokėtinu PVM.

4bis. Jeigu dėl objektyvių aplinkybių neįmanoma gauti pagal šį straipsnį nustatytą pajamų, atsargų padidėjimo ar grynąjį pajamų arba vykdyti 4 dalyje nurodytą atitinkamą PVM apmokestinamų sandorių, atitinkama bendrovė gali prašyti, kad atitinkamos kovos su mokesčių vengimu nuostatos <...> nebūtų taikomos.

<...>“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

9 *Vigna Ottieri Srl* (toliau – bendrovė *Vigna*) buvo pagal Italijos teisę steigta bendrovė, kuri vykdė ekonominę vyno gamybos ir prekybos veiklą Kampanijos regione (Italija).

10 2010 m. gruodžio 22 d. mokesčių institucija bendrovei *Vigna* pateikė pranešimą apie mokėtiną mokestį, jame, be kita ko, buvo nurodyta, kad ji 2008 m. mokestiniu laikotarpiu laikoma veiklos nevykdančia bendrove (vadinamoji „priedangos bendrovė“), nes jos deklaruota PVM apmokestinamų pardavimo sandorių suma buvo mažesnė už ribą, žemiau kurios taikant įstatymo Nr. 724/1994 30 straipsnį laikoma, kad bendrovės nevykdo veiklos. Iš šio pranešimo apie mokėtiną mokestį taip pat buvo matyti, kad bendrovė *Vigna* šios ribos nepasiekė tris iš eilės einančius mokestinius laikotarpius, t. y. 2006 m., 2007 m. ir 2008 m. Todėl mokesčių institucija atsisakė leisti atskaityti 42 108 EUR PVM kredito sumą, kurios bendrovė *Vigna* pareikalavo už 2009 m. mokestinį laikotarpį.

11 Bendrovė *Vigna* pateikė skundą dėl šio pranešimo apie mokėtiną mokestį *Commissione tributaria provinciale di Avellino* (Avelino provincijos mokestinių ginčų komisija, Italija). 2012 m. balandžio 18 d. sprendimu ši komisija skundą atmetė.

12 Bendrovė *Feudi*, kuri prisijungė bendrovė *Vigna* nuo 2012 m. rugsėjo 27 d., dėl šio sprendimo pateikė apeliacinį skundą *Commissione tributaria regionale della Campania, sezione distaccata di Salerno* (Kampanijos regiono mokestinių ginčų komisija, Salerno regiono mokestinių ginčų skyrius, Italija); šis atmetė šį apeliacinį skundą.

13 2014 m. kovo 27 d. bendrov? *Feudi* pateik? kasacin? skund? *Corte suprema di cassazione* (Kasacinis Teismas, Italija), kuris yra prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas. Iš esm?s ji teigia, kad atsisakymas suteikti jai teis? ? PVM atskait? nesuderinamas su S?jungos teise.

14 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s nurodo, kad nagrin?jamais Italijos teis?s aktais siekiama atgrasyti nuo priedangos bendrovi? steigimo ir taip užkirsti keli? tam, kad juridiniai asmenys, formaliai vykdančys ekonomin? veikl?, nors iš tikr?j? neveikia, gal?t? pasinaudoti mokes?i? lengvatomis. Šiuo tikslu ?statymo Nr. 724/1994 30 straipsnyje numatytas atgrasomasis mechanizmas grindžiamas prielaida, kad bendrov?s nekomercinis pob?dis gali b?ti kildinamas iš to, kad gr?ža, kurios galima pagr?stai tik?tis iš jos turimo turto, yra mažesn? nei šioje nuostatoje nustatyta pajam? riba. Vis d?lto bendrov? gali paneigti ši? prezumpcij?, ?rodydama, kad šios pajam? ribos per tam tikr? laikotarp? nebuvo galima pasiekti d?l objektyvi? situacij?.

15 Iš prašymo priimti prejudicin? sprendim? matyti, kad pagal min?t? nuostat? bendrov?ms, kurios n?ra ?kin?s bendrijos, negali b?ti gr?žintas j? PVM deklaracijoje nurodytas kreditas, susidar?s be kita ko, d?l už mok?tin? PVM didesnio atskaitytino PVM. Šis kreditas taip pat negali b?ti nei ?skaitomas, nei pervedamas. Taigi šis kreditas gal?t? b?ti ?skaitytas ? PVM, mok?tin? už v?lesnius mokestinius laikotarpius. Tačiau jei per tris iš eil?s einan?ius mokestinius laikotarpius veiklos nevykdanti bendrov? nevykdo PVM apmokestinam? sandori?, kuri? suma bent jau lygi sumai, gautai atsižvelgiant ? min?t? pajam? rib?, šio kredito nebegalima perkelti. Taip ši bendrov? praranda teis? ? PVM atskait?.

16 Šiomis aplinkyb?mis prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui kyla klausimas, pirma, ar bendrovei, kuri vykdo PVM apmokestinamuosius sandorius ir nesiekia nagrin?jamoje Italijos teis?s aktuose numatytos pajam? ribos, gali b?ti atsisakyta suteikti apmokestinamojo asmens status?, taigi ir teis? ? pirkimo PVM atskait?, jei ši bendrov? ne?rodo, kad objektyvios situacijos trukd? gauti ši? rib? viršijan?ias pajamas. Šiuo klausimu jis abejoja, ar tokia praktika suderinama su PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalimi, iš kurios iš esm?s matyti, kad apmokestinamojo asmens status? lemia tai, kad subjektas, kuris remiasi šiuo statusu, vykdo ekonomin? veikl?.

17 Antra, šiam teismui kyla klausimas, ar nagrin?jami Italijos teis?s aktai suderinami su PVM direktyvos 167 straipsniu ir PVM neutralumo bei proporcingumo principais. Min?tas teismas primena, kad nors kova su galimu suk?iavimu, mokes?i? vengimu ir piktnaudžiavimu yra PVM direktyvoje pripažintas ir ja siekiamas tikslas, vis d?lto valstybi? nari? priimtose priemon?s neturi viršyti to, kas b?tina šiam tikslui pasiekti, vis? pirma jos negali b?ti naudojamos taip, kad sistemingai pažeist? PVM neutralumo princip?.

18 Tre?ia, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas klausia, ar ?statymo Nr. 724/1994 30 straipsnyje numatyti teis?s ? PVM atskait? apribojimai turi b?ti laikomi prieštaraujan?iais teisinio saugumo ir teis?t? l?kes?i? apsaugos principams. Iš ties? jis mano, kad vykdydamas ekonomin? sandor? apmokestinamasis asmuo gali tiksliai nežinoti, ar d?l šio sandorio gali atsirasti teis? ? atskait? arba PVM gr?žinim?, nes šios teis?s ?gyvendinimas priklauso nuo to, ar jis gavo pajam?, viršijan?i? nagrin?jamuose Italijos teis?s aktuose numatyt? rib? per atitinkam? mokestin? laikotarp?.

19 Šiomis aplinkyb?mis *Corte suprema di cassazione* (Kasacinis Teismas) nutar? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar galima [PVM direktyvos] 9 straipsnio 1 dal? aiškinti taip, kad apmokestinamojo asmens statusas, taigi ir teis? atskaityti sumok?t? pirkimo PVM arba susigr?žinti sumok?t? pirkimo PVM,

gali būti nesuteiktas subjektui, kuris trejus metus iš eilės vykdo PVM apmokestinamus sandorius, iš kurių grąža, kaip laikoma, neatitinka tos, kurios pagal teisės aktuose nustatytus kriterijus būtų galima pagrįstai tikėtis iš turimo turto (ji yra per maža), ir šiai aplinkybei pateisinti negali parodyti, kad taip atsitiko dėl objektyvių aplinkybių?

2. Tuo atveju, jeigu pirmą klausimą būtų atsakyta neigiamai, prašoma išaiškinti, ar pagal [PVM direktyvos] 167 straipsnį ir bendruosius PVM neutralumo bei teisės PVM atskaitų ribojimo proporcingumo principus yra draudžiama tokia nacionalinė teisės nuostata, kaip [1994 m. Įstatymo Nr. 724] 30 straipsnio 4 dalis, pagal kurią galima nesuteikti teisės atskaityti sumokėtą pirkimo PVM, susigrąžinti tokį PVM arba panaudoti jį kitu mokestiniu laikotarpiu apmokestinamajam asmeniui, kuris tris mokestinius laikotarpius iš eilės vykdo PVM apmokestinamus sandorius, iš kurių grąža, kaip laikoma, neatitinka tos, kurios pagal teisės aktuose nustatytus kriterijus būtų galima pagrįstai tikėtis iš trejus metus iš eilės turimo turto (ji yra per maža), ir šiai aplinkybei pateisinti negali parodyti, kad taip atsitiko dėl objektyvių aplinkybių?

3. Tuo atveju, jeigu antrą klausimą būtų atsakyta neigiamai, prašoma išaiškinti, ar pagal Europos Sąjungos teisinio saugumo ir teisėtų lūkesčių apsaugos principus draudžiama tokia nacionalinė teisės nuostata, kaip [1994 m. Įstatymo Nr. 724] 30 straipsnio 4 dalis, pagal kurią nesuteikiama teisės atskaityti sumokėtą pirkimo PVM, susigrąžinti tokį PVM arba panaudoti jį kitu mokestiniu laikotarpiu apmokestinamajam asmeniui, kuris tris mokestinius laikotarpius iš eilės vykdo PVM apmokestinamus sandorius, iš kurių grąža, kaip laikoma, neatitinka tos, kurios pagal teisės aktuose nustatytus kriterijus būtų galima pagrįstai tikėtis iš trejus metus iš eilės turimo turto (ji yra per maža), ir šiai aplinkybei pateisinti negali parodyti, kad taip atsitiko dėl objektyvių aplinkybių?

Dėl pirmojo klausimo

20 Pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalis turi būti aiškinama taip, kad pagal ją asmuo, kuris atitinkamu mokestiniu laikotarpiu vykdo PVM apmokestinamus sandorius, kurių ekonominę vertę nesiekia nacionalinė teisės aktuose nustatytos ribos, atitinkančios pagrįstai tikėtą šio asmens turimo turto grąžą, gali netekti PVM apmokestinamojo asmens statuso, nebent rodo, kad objektyvios situacijos sukliudę pasiekti šią ribą.

21 Pagal PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalies pirmą pastraipį „apmokestinamasis asmuo“ yra asmuo, kuris savarankiškai bet kurioje vietoje vykdo ekonominę veiklą, nesvarbu, koks tos veiklos tikslas ar rezultatas. Švoka „ekonominė veikla“ apibrėžta šios direktyvos 9 straipsnio 1 dalies antroje pastraipoje kaip apimanti gamintojų, prekybininkų ar paslaugas teikiančių asmenų veiklą, skaitant kasybą bei žemės ūkio veiklą ir laisvąją profesijų veiklą. Be to, patikslinama, kad tokiu turi būti laikomas „materialiojo ar nematerialiojo turto naudojimas siekiant gauti nuolatinių pajamų“.

22 Taigi PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalies teksto analizė ne tik atskleidžia švokos „ekonominė veikla“ taikymo srities apimtį, bet ir patikslina jos objektyvų pobūdį, t. y. vertinama pati veikla, neatsižvelgiant į jos tikslus ar rezultatus (2021 m. vasario 25 d. Sprendimo *Gmina Wrocław (Uzufukto teisės pakeitimas)*, C-604/19, EU:C:2021:132, 69 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

23 Iš to matyti, kad PVM apmokestinamojo asmens statusui netaikoma sąlyga, susijusi su tuo, kad asmuo vykdytų PVM apmokestinamus sandorius, kurių ekonominę vertę viršija iš anksto nustatytą pajamų ribą, atitinkančią pagrįstai tikėtina grąžą iš šio asmens turimo turto. Iš tiesų šiuo aspektu svarbu tik tai, ar minėtas asmuo iš tikrųjų vykdo ekonominę veiklą, ir, kaip priminta šio sprendimo 21 punkte, ar jis naudoja materialųjį, ar nematerialųjį turtą, siekdamas gauti nuolatinių pajamų.

24 Šiuo atveju prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi nustatyti, ar ginčijamais mokestiniais laikotarpiais, t. y. 2008 m. mokestiniu laikotarpiu ir dviem ankstesniais mokestiniais laikotarpiais, dėl kurių mokesčių institucija nusprendė, kad bendrovė *Vigna* nevykdė veiklos, ši bendrovė vykdė tokia ekonominę veiklą, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalies pirmą pastraipį, kaip ji išaiškinta šio sprendimo 22 punkte nurodytoje jurisprudencijoje.

25 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, 2 pirmąjį klausimą reikia atsakyti, kad PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalis turi būti aiškinama taip, kad pagal ją asmuo, kuris atitinkamu mokestiniu laikotarpiu vykdo PVM apmokestinamus sandorius, kurių ekonominę vertę nesiekia nacionalinės teisės aktuose nustatytos ribos, atitinkančios pagrįstai tikėtina šio asmens turimo turto grąžą, negali netekti PVM apmokestinamojo asmens statuso.

Dėl antrojo klausimo

26 Antruoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyvos 167 straipsnis ir PVM neutralumo bei proporcingumo principai turi būti aiškinami taip, kad pagal juos draudžiamos nacionalinės teisės nuostatos, pagal kurias iš apmokestinamojo asmens atimama teisė sumokėti pirkimo PVM atskaitą dėl šio apmokestinamojo asmens vykdytų pardavimo PVM apmokestinamų sandorių sumos, kuri laikoma nepakankama.

27 Šiuo klausimu primintina, kad pagal suformuotą jurisprudenciją apmokestinamųjų asmenų teisė iš PVM, kurį sumokėti jie turi prievolę, atskaityti mokėtiną ar sumokėtą pirkimo PVM už įsigytas prekes ir paslaugas yra pagrindinis bendros PVM sistemos principas. PVM direktyvos 167 ir paskesniuose straipsniuose numatyta teisė atskaitą yra sudedamoji PVM sistemos dalis ir iš esmės negali būti ribojama. Ja naudojamasi iškart viso pirkimo sandoriams tenkančio PVM atžvilgiu. Iš tiesų atskaitos sistemos tikslas yra visiškai atleisti apmokestinamuosius asmenis nuo PVM naštos, mokėtiną arba sumokėtą vykdant ekonominę veiklą. Taip bendra PVM sistema užtikrinamas visiškas bet kokios ekonominės veiklos apmokestinimo neutralumas, neatsižvelgiant į jos tikslą ar rezultatą, jeigu pati ši veikla iš esmės apmokestinama PVM. Tiek, kiek apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks, kai įsigyja prekių ar paslaugų, tas prekes ar paslaugas naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, jis turi teisę atskaityti PVM, mokėtiną arba sumokėtą už minėtą prekę ar paslaugą (šiuo klausimu žr. 2021 m. lapkričio 25 d. Sprendimo *Amper Metal*, C-334/20, EU:C:2021:961, 23 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją ir 2023 m. gegužės 25 d. Sprendimo *Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (PVM – Fiktyvus įsigijimas)*, C-114/22, EU:C:2023:430, 27 ir 28 punktai ir juose nurodyta jurisprudencija).

28 Konkrečiai kalbant, iš PVM direktyvos 168 straipsnio a punkto matyti, jog tam, kad būtų galima pasinaudoti teise atskaitą, turi būti vykdytos dvi sąlygos. Pirma, suinteresuotasis asmuo turi būti „apmokestinamasis asmuo“, kaip tai suprantama pagal šią direktyvą. Antra, prekes ar paslaugas, kuriomis remiamasi siekiant pagrįsti šią teisę, apmokestinamasis asmuo turi naudoti savo apmokestinamiesiems sandoriams ir įsigyjant šios prekės būtų patiekta ar paslaugos suteiktos kito apmokestinamojo asmens (šiuo klausimu žr. 2022 m. rugsėjo 8 d. Sprendimo *Finanzamt R (PVM, susijusio su nario našu, atskaita)*, C-98/21, EU:C:2022:645, 39 punktą ir

jame nurodyt? jurisprudencij?).

29 Kalbant apie antrąjį iš šių sąlygų, kuri vienintelė nurodyta šiame klausime, reikia priminti, jog tam, kad būtų pripažinta apmokestinamojo asmens teisė į pirkimo PVM atskaitą, konkretus pirkimo sandoris ir vieną arba kelis pardavimo sandorius, suteikiančius teisę į atskaitą, būtina turėti tiesioginį ir nedelsiant atsirandantį ryšį. Teisė į prekių ar paslaugų pirkimo PVM atskaitą atsiranda tik tada, kai į įsigijimo išlaidos buvo įtrauktos į apmokestinamąjį pardavimo sandorį, kurie suteikia teisę į atskaitą, kainą (2022 m. rugsėjo 8 d. Sprendimo *Finanzamt R (PVM, susijusio su nario įnašu, atskaita)*, C-98/21, EU:C:2022:645, 45 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).

30 Vis dėlto teisė į atskaitą taip pat suteikiama apmokestinamajam asmeniui, net jei nėra tiesioginio ir nedelsiant atsirandančio ryšio tarp konkretaus pirkimo sandorio ir vieno ar kelių pardavimo sandorių, suteikiančių teisę į atskaitą, jei atitinkamos išlaidos už prekes ar paslaugas sudaro dalį jo bendrųjų išlaidų ir yra sudedamoji jo tiekiamų prekių ar teikiamų paslaugų kainos dalis. Todėl iš tiesų tokios išlaidos turi tiesioginį ir nedelsiant atsirandantį ryšį su visa apmokestinamojo asmens ekonomine veikla (šiuo klausimu žr. 2020 m. lapkričio 12 d. Sprendimo *Sonaecom*, C-42/19, EU:C:2020:913, 42 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

31 Iš to, kas išdėstyta, matyti, kad nė vienoje PVM direktyvos nuostatoje teisė į atskaitą nesiejama su reikalavimu, kad PVM apmokestinamą sandorį, kuriuos apmokestinamasis asmuo vykdytų per tam tikrą laikotarpį, vertę pasiektų tam tikrą ribą. Atvirkščiai, iš šio sprendimo 27 punkte nurodytos jurisprudencijos matyti, kad teisė į PVM atskaitą užtikrinama, jeigu tenkinamos reikalaujamos sąlygos, kurias turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, neatsižvelgiant į atitinkamo apmokestinamojo asmens ekonominės veiklos rezultatus.

32 Vis dėlto reikia pažymėti, kad apmokestinamajam asmeniui gali būti atsisakyta suteikti teisę į PVM atskaitą, jei atsižvelgiant į objektyvius rodymus nustatoma, kad ja remiamasi sukčiaujant ar piktnaudžiaujant.

33 Iš tiesų primintina, kad kova su galimu sukčiavimu, mokesčių vengimu ir piktnaudžiavimu yra PVM direktyvos pripažintas ir ja siekiamas tikslas, o Teisingumo Teismas ne kartą nusprendė, kad sukčiaudami arba piktnaudžiaudami asmenys negali remtis Sąjungos teisės normomis. Todėl net jei vykdytos materialinės teisės sąlygos, nacionalinės valdžios institucijos ir teismai turi atsisakyti suteikti šią teisę, jei atsižvelgiant į objektyvius rodymus nustatoma, kad ja remiamasi sukčiaujant ar piktnaudžiaujant (šiuo klausimu žr. 2005 m. kovo 3 d. Sprendimo *Fini H*, C-32/03, EU:C:2005:128, 34 ir 35 punktus ir 2023 m. gegužės 25 d. Sprendimo *Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (PVM – Fiktyvus įsigijimas)*, C-114/22, EU:C:2023:430, 41 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

34 Kadangi neleidimas pasinaudoti teise į atskaitą yra pagrindinio principo, kurį sudaro ši teisė, taikymo išimtis, mokesčių institucijos turi surinkti pakankamai objektyvių rodymų, kad apmokestinamasis asmuo sukčiavo PVM arba žinojo ar turėjo žinoti, jog sandoris, kuriuo remiamasi siekiant pagrįsti teisę į atskaitą, buvo susijęs su tokiu sukčiavimu. Be to, nacionaliniai teismai turi patikrinti, kad atitinkamos mokesčių institucijos surinko tokius objektyvius rodymus (2023 m. gegužės 25 d. Sprendimas *Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (PVM – Fiktyvus įsigijimas)*, C-114/22, EU:C:2023:430, 43 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).

35 Kiek tai susiję su piktnaudžiavimu teise, iš suformuotos jurisprudencijos matyti, kad piktnaudžiavimui PVM srityje konstatuoti reikalaujama, pirma, kad nagrinėjami sandoriai, neatsižvelgiant į formalų atitinkamą PVM direktyvos ir į nacionalinę teisę perkeliančią nacionalinės teisės aktų nuostatose numatytą sąlygą taikymą, būtų gaunama mokestinė nauda, kurios suteikimas pažeistų šiomis nuostatomis siekiamą tikslą. Antra, objektyvių rodymų visuma

taip pat turi patvirtinti, kad nagrin?jam? sandori? pagrindinis tikslas yra tik gauti toki? mokestin? naud? (2006 m. vasario 21 d. Sprendimo *Halifax ir kt.*, C?255/02, EU:C:2006:121, 74 ir 75 punktai ir 2023 m. geguž?s 25 d. Sprendimo *Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (PVM – Fiktyvus ?sigijimas)*, C?114/22, EU:C:2023:430, 44 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

36 Taigi iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad draudimo piktnaudžiauti principu, taikomu PVM srityje, norima uždrausti visiškai dirbtinius, ekonomiškai nepagr?stus darinius, kuriais siekiama vienintelio tikslo – gauti mokestin?s naudos, kurios suteikimas prieštaraut? PVM direktyvos tikslams (1998 m. liepos 16 d. Sprendimo *ICI*, C?264/96, EU:C:1998:370, 26 punktas ir 2023 m. geguž?s 25 d. Sprendimo *Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (PVM – Fiktyvus ?sigijimas)*, C?114/22, EU:C:2023:430, 46 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

37 Be to, primintina, kad priemon?s, kurias valstyb?s nar?s gali priimti pagal PVM direktyvos 273 straipsn?, siekdamos užtikrinti tinkam? mokes?io surinkim? ir išvengti suk?iavimo, neturi viršyti to, kas b?tina šiems tikslams pasiekti. Vadinas, jos neturi b?ti naudojamos taip, kad d?l j? b?t? sistemiškai atimama galimyb? pasinaudoti teise ? PVM atskait?, taigi ir pažeistas PVM neutralumas (2021 m. gruodžio 9 d. Sprendimo *Kemwater ProChemie*, C?154/20, EU:C:2021:989, 28 punktas ir 2023 m. geguž?s 25 d. Sprendimo *Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (PVM – Fiktyvus ?sigijimas)*, C?114/22, EU:C:2023:430, 47 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

38 Nagrin?jamu atveju prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas paaiškina, kad ?statymo Nr. 724/1994 30 straipsniu siekiama kovoti su suk?iavimu atgrasant nuo priedangos bendrovi? steigimo. Taigi šiame straipsnyje ?tvirtintas mechanizmas grindžiamas prezumpcija, kad, kai bendrov?s per atitinkam? mokestin? laikotarp? ?vykdyt? pardavimo sandori? vert? nesiekia ribos, apskai?iuotos taikant šiame straipsnyje numatytus kriterijus, ši bendrov? n?ra veikl? vykdan?i bendrov?, nebent jai pavyksta ?rodyti, kad objektyv?s duomenys patvirtina tai, kad ji negal?jo pasiekti min?tos ribos. Tuo atveju, kai bendrov? laikoma nevykdan?ia veiklos bendrove, ji nebegali pasinaudoti teise ? PVM atskait? už sandorius, kuriuos ?vykd? per gin?ijam? mokestin? laikotarp?.

39 Tokia prezumpcija grindžiama kriterijumi, t. y. pajam? ribos kriterijumi, kuris nesusij?s su kriterijumi, kurio reikalaujama siekiant ?rodyti suk?iavim? ar piktnaudžiavim?, kaip matyti iš šio sprendimo 33–36 punktuose nurodytos jurisprudencijos. Iš ties? ši prezumpcija grindžiama ne PVM apmokestinam? sandori?, ?vykdyt? atitinkamu mokestiniu laikotarpiu, realumo vertinimu ar pa?iu j? naudojimu pardavimo sandoriams vykdyti, o tik j? apimties ?vertinimu. Taigi, atsižvelgiant ? šio sprendimo 34 punkte nurodyt? jurisprudencij?, ji negali b?ti laikoma galin?ia ?rodyti, kad teise ? PVM atskait? buvo remtasi suk?iaujant ar piktnaudžiaujant.

40 Iš ties? atsisakyti suteikti teis? ? atskait? galima tik tuo atveju, jei faktai, kuriais remiamasi siekiant ?rodyti tok? suk?iavim? ar piktnaudžiavim?, buvo pakankamai ?rodyti kitaip nei prielaidomis (šiuo klausimu žr. 2021 m. lapkri?io 11 d. Sprendimo *Ferimet*, C?281/20, EU:C:2021:910, 52 punkt? ir jame nurodyt? jurisprudencij?).

41 Be to, Teisingumo Teismas jau yra nusprend?s, kad bendra suk?iavimo ir piktnaudžiavimo prezumpcija negali pateisinti mokes?i? priemon?s, kelian?ios gr?sm? direktyvos tikslams (šiuo klausimu žr. 2017 m. rugs?jo 7 d. Sprendimo *Ferimet*, C?6/16, EU:C:2017:641, 31 punkt? ir jame nurodyt? jurisprudencij?). Taip pat negalima sutikti su tuo, kad tokia prezumpcija, net jei paneigiama, tur?t? lemti atsisakym? suteikti teis? ? pirkimo PVM atskait? d?l priežas?i?, nesusijusi? su suk?iavimo ar piktnaudžiavimo šia teise nustatymu.

42 Darytina išvada, kad prezumpcija, kaip antai aprašyta šio sprendimo 38 punkte, viršija tai, kas būtina sukviavimo ir piktnaudžiavimo prevencijos tikslui pasiekti.

43 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, į antrąjį klausimą reikia atsakyti: PVM direktyvos 167 straipsnis ir PVM neutralumo bei proporcingumo principai turi būti aiškinami taip, kad pagal juos draudžiamos nacionalinės teisės nuostatos, pagal kurias iš apmokestinamojo asmens atimama teisė į sumokėto pirkimo PVM atskaitę dėl šio apmokestinamojo asmens įvykdytą pardavimo PVM apmokestinamų sandorių sumos, kuri laikoma nepakankama.

Dėl trečiojo klausimo

44 Atsižvelgiant į atsakymą, pateiktą į antrąjį klausimą, ir į tai, kad trečiasis klausimas pateiktas tik tuo atveju, jeigu į jį būtų atsakyta neigiamai, į trečiąjį klausimą atsakyti nereikia.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

45 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (trečioji kolegija) nusprendžia:

- 1. 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 9 straipsnio 1 dalis turi būti aiškinama taip, kad pagal ją asmuo, kuris atitinkamu mokesčiu laikotarpiu vykdo pridėtinės vertės mokesčiu (PVM) apmokestinamus sandorius, kurių ekonominė vertė nesiekia nacionalinės teisės aktuose nustatytos ribos, atitinkančios pagrįstai tikėtina šio asmens turimo turto grėžį, negali netekti PVM apmokestinamojo asmens statuso.**
- 2. Direktyvos 2006/112 167 straipsnis ir PVM neutralumo bei proporcingumo principai turi būti aiškinami taip, kad pagal juos draudžiamos nacionalinės teisės nuostatos, pagal kurias iš apmokestinamojo asmens atimama teisė į sumokėto pirkimo PVM atskaitę dėl šio apmokestinamojo asmens įvykdytą pardavimo PVM apmokestinamų sandorių sumos, kuri laikoma nepakankama.**

Parašai.

* Proceso kalba: italų.